

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.024/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172043-11  
Impugnação: 40.010131056-55  
Impugnante: Cognis Brasil Ltda  
CNPJ: 49.865959/0003-40  
Proc. S. Passivo: Daniella Zagari Gonçalves/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT – São Paulo

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO ICMS/ST – COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, SIMILARES - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatado, mediante conferência de documentos fiscais e de arquivos magnéticos de envio obrigatório ao Fisco mineiro (Anexo VII do RICMS/02), que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária incidente nas operações de entrada de lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste Estado. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie, e para, na apuração da base de cálculo, retirar o imposto destacado à alíquota de 12% (doze por cento) antes de embuti-lo à alíquota de 18% (dezoito por cento). Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária para o Estado de Minas Gerais, no valor original de R\$ 382.845,72, incidente na entrada no território mineiro de produto relacionado no Convênio ICMS 03/99 (lubrificante derivado de petróleo – Spreitan 3081 NCM 27101932), destinado a consumidor final, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2006.

Exige-se ICMS, multa de revalidação (100%) e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fl. 02) e AR (fl. 03); Ofício Credencial PFC-SÉ Nº 036/2011, Consulta Cadastral Cadesp e Consulta Regionais, todos da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (fls. 04/06); Auto de Infração - AI (fls. 07/09); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fl. 10); Relatório Fiscal (fls. 11/12); Anexo A – Demonstrativo Mensal da BC/ICMS/ST Destacada, Apurada e do ICMS/ST Devido (fl. 13); Anexo B – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (fl. 14); Anexo C – Produtos Sujeitos a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Substituição Tributária Considerados na Autuação (fl. 15); Anexo D – Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Documento Fiscal (fl. 16); Anexo E – Memória de Cálculo (fl. 17) e Cópias das Notas Fiscais Objeto da Autuação.

Inconformada, a sucessora da Autuada (BASF S.A) apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 67/90, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 175/193.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 196/218, opina pela procedência parcial do lançamento.

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Das Preliminares**

#### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial e formula quesitos às fls. 89/90 do PTA.

Afirma a Impugnante o entendimento de que todas as provas produzidas e anexadas são suficientes para aclarar o debate e salientar que as declarações prestadas pela empresa Unifi do Brasil Ltda (destinatária) de que o produto adquirido foi empregado como insumo no processo industrial, mas que, caso o Conselho de Contribuintes entenda necessário, requer a produção de prova pericial, que deverá ser realizada no estabelecimento industrial desta empresa, localizado em Alfenas – MG, e apresenta os seguintes quesitos a serem respondido pelo Perito:

- descreva sucintamente a atividade de produção da Unifi do Brasil;
- informe em que parte do ciclo de produção o produto “Speitran 3081” é utilizado pela Unifi;
- informe se o produto “Speitran 3081” é empregado exclusivamente como insumo em sua atividade produtiva;
- considerando o disposto no art. 18, inciso IV, anexo XV da RICMS/MG, informe se, pela destinação que a Unifi do Brasil dá ao produto “Speitran 3081”, é possível classificá-lo como insumo no processo produtivo dela.

Entretanto, o Fisco informa às fls. 192/192 dos autos que a legislação tributária, com relação aos produtos derivados de petróleo, determina que se considere industrialização somente quando ocorrer o processamento do próprio produto, ou seja, se correr a industrialização de lubrificante, no caso em embate.

O Fisco refuta cada um dos quesitos formulados pela Impugnante:

Com relação ao primeiro, informa que a empresa Unifi do Brasil LTDA está cadastrada na Secretaria de Estado da Fazenda com inscrição estadual de número

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

016.198159.00-89 e possui CNAE Fiscal 1340-5/01 (atividade de estamperia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças de vestuário).

No que se refere ao segundo quesito, o Fisco afirma que para a tributação do produto “Speitran 3081” é indiferente examinar qual foi sua utilização a não ser que o próprio produto sofresse industrialização como lubrificante e que, no entanto, se utilizado para a lubrificação da engrenagem da máquina ou se aplicado para melhorar o acabamento do produto, por se tratar de um lubrificante, deverá se submeter ao estipulado no Convênio de ICMS 03/99 e 110/07, que dispõem sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos e que, o fato gerador do imposto ocorre na entrada do produto no Estado de Minas Gerais sendo responsável pelo pagamento do tributo o remetente.

Relativamente ao terceiro quesito, o Fisco volta a enfatizar que, para a legislação tributária, em se tratando de lubrificante, somente é industrialização se há processamento do próprio lubrificante, conforme a Instrução Normativa SLT nº 01, de 03/06/03, e que o CC/MG já pacificou tal matéria, por meio dos Acórdãos 18.349/9/02<sup>a</sup>, 17.066/06/1<sup>a</sup> e 18.692/10/2<sup>a</sup>, dentre outros.

Quanto ao último quesito formulado, salienta o Fisco que as operações atuadas estão submetidas ao art. 1º do anexo XV do RICMS/MG e ainda à Instrução Normativa SLT nº 01/03, e que, portanto, não há que se falar em insumo para operações de lubrificante cujo produto final não será um lubrificante.

Assim, pelo exposto acima, tratando-se o produto de óleo lubrificante derivado de petróleo, remetido em operação interestadual para contribuinte mineiro, não destinado à comercialização ou à industrialização desse mesmo produto, entende-se desnecessária a realização da perícia solicitada pela Impugnante.

Repare-se que, segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

As características da imputação fiscal e os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada,

acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido” (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

II - será indeferido quando o procedimento for:

**a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;**

b) de realização impraticável;

c) considerado meramente protelatório.

(negritou-se).

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, o que, entende-se não ser o caso do presente PTA.

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração:**

A Impugnante argumenta no item 11 de sua técnica de defesa, que há vício de nulidade no lançamento em razão de lavratura de Auto de Infração em nome de pessoa jurídica inexistente (extinta por incorporação) uma vez que a empresa Cognis Brasil LTDA foi incorporada pela Impugnante Basf S.A. em outubro de 2011.

Contudo, conforme informados pelo Fisco à fl. 182 do PTA, o CTN dispõe no art. 132 que pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento.

#### **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante afirma às fls. 72/73 do PTA que somente foi intimada da lavratura do auto de infração em 12/12/11, ou seja, mais de cinco anos dos fatos geradores referentes ao período janeiro a dezembro de 2006 e que, portanto, relativamente a esse período, o crédito tributário está integralmente extinto pela decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Entretanto, com relação à decadência, no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, o entendimento prevalecido é o de que, mesmo que ocorra o pagamento antecipado, caso esse seja insuficiente, o termo inicial da decadência, para lançar de ofício eventual parcela do tributo que não foi recolhida, é determinado pela incidência do art. 173, I do CTN, a exemplo do Acórdão nº 3.571/10/CE de 09/07/10.

Portanto, no caso dos autos, para efeito de aplicação do dispositivo supramencionado, relativamente às infrações menos recentes, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/07, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/11.

Conforme fl. 66 do PTA, e também informado pela própria Impugnante à fl. 68, esta fora notificada do lançamento em 12/12/11. Sendo assim, não assiste razão à Impugnante quanto à alegada decadência.

Às fls. 79/80 do PTA, a Impugnante alega que, na hipótese de todos os seus fundamentos não serem acolhidos, deverá no mínimo ser cancelada a multa isolada tendo em vista erro na capitulação.

Afirma que a multa foi aplicada por consignar em documento fiscal que acoberta a operação o valor da base de cálculo diversa da prevista na legislação, mas que não houve nenhum equívoco na apuração da base de cálculo e que a acusação fiscal é apenas a falta de pagamento do imposto por substituição tributária.

Acrescenta que, além disso, a norma do art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 objetiva punir contribuintes que agem com dolo ou fraude.

Conclui que a penalidade imposta deve ser cancelada em virtude de não materialidade da multa isolada, pois não houve dolo na apuração da base de cálculo do regime de substituição tributária, mas sim, se muito, veio a ocorrer divergência quanto à interpretação da legislação.

Entretanto, o Fisco esclarece à fl. 188 do PTA que não tem razão a Impugnante já que a penalidade está prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que deve ser imputada quando o contribuinte destacar nas notas fiscais valor da base de cálculo do ICMS/ST diferente do previsto na legislação tributária e que não há erro de capitulação já que o imposto devido por substituição tributária não foi destacado corretamente no documento fiscal e tampouco foi recolhido conforme determina a legislação tributária.

Neste ponto, cabe ressaltar que nas notas fiscais, campos “BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO” e “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”, fora consignado o valor 0,00, conforme fls. 18/53 do PTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta feita, necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Nesta linha, cumpre verificar os exatos termos do citado dispositivo legal vigente à época da autuação:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se refere os incisos II e IV do art. 53 desta Lei são os seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se)

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Como se depreende do texto acima transcrito, o verbo núcleo do tipo penal consistia precisamente em "consignar", no documento fiscal acobertador da operação (ou da prestação), base de cálculo distinta daquela estabelecida em lei.

O significado deste verbo, segundo os nossos dicionários, consiste em "*afirmar, declarar, estabelecer*" (Aurélio - Novo Dicionário da Língua Portuguesa), "*assinalar por escrito; afirmar, declarar, estabelecer*" (Michaelis - Moderno Dicionário da Língua Portuguesa), "*declarar, mencionar formalmente, registrar*" (Aulete Digital).

No caso sob examine, a Impugnante se absteve de mencionar qualquer valor a título de base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, deixando também de consignar o imposto devido no campo do documento fiscal para este fim destinado, por entender que a hipótese não estava alcançada pela incidência do imposto, valendo ressaltar que constar o número 0,00 nos campos é mesmo que nada constar.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da emissão das notas fiscais relativas às operações não haveria que se destacar qualquer base de cálculo do ICMS por não estar a operação sujeita ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente não tenha destacado o ICMS utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui, do conjunto probatório dos autos, é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75.

Neste sentido, a base de cálculo do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto do lançamento está determinada, na forma ditada pela Lei n.º 6.763/75, pelo art. 43 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

“A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de erro de fato e erro de direito, mas de erro de tipo e erro de proibição. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como erro de tipo. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição, consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.”

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e, para tanto, deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios? Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o

intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida “consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Na hipótese ora analisada, a Impugnante não destacou o imposto.

É de se ressaltar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como encontrava-se redigida à época em que aplicada ao caso em tela, procura punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixa de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Portanto, a sanção trazida pelo inciso VII do art. 55 visava coibir procedimentos tomados com o conhecimento da questão. Efetivamente, a norma não visava punir o erro na interpretação das leis tributárias.

Assim, esta penalidade apresentava-se afeta aos casos conhecidos como de subfaturamento, hipótese em que o contribuinte conhece exatamente o valor da base de cálculo do imposto, mas, propositalmente, consigna no documento fiscal destinado a informar ao Fisco o imposto devido, valor da operação inferior.

Com o advento da Lei n.º 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei n.º 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta da Impugnante, a saber:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Contudo, não é possível a aplicação retroativa deste dispositivo, nos termos dos arts. 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, criando novas penalidades ao incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual do referido dispositivo:

Art. 55 -

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarentapor cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Também neste caso não é cabível a aplicação da nova norma, pois a mesma não se constitui em mera interpretação da penalidade anteriormente posta, mas, verdadeiramente, em novas penalidades.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, têm-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e,

com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo dispositivo.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que no caso em tela traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Às fls. 83/85 dos autos, a Impugnante afirma que o Fisco a imputou duas multas punitivas (multa de revalidação e multa isolada) sobre o mesmo fato jurídico, mas que a exigência cumulativa de multas punitivas é absolutamente ilegítima, o que impõe o cancelamento, no mínimo, desta parcela do crédito tributário, e afirma que a violação ao princípio constitucional do não confisco e o autêntico “bis in idem” é flagrante.

Entretanto, conforme informado pelo Fisco às fls. 189/190 do PTA as penalidades impostas coadunam-se com a infração constatada, estando previstas em lei, no art. 55, inciso VII e art. 56, inciso II, § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Esclarece o Fisco que a multa isolada, devida pelo descumprimento da obrigação acessória, está sendo cobrada de acordo com o percentual previsto em lei, ou seja, 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada por consignar nas notas fiscais valores da base de cálculo do ICMS/ST diferente do previsto na legislação, conforme art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 e que a multa de revalidação 100% (cem por cento) (do valor do imposto) está prevista no art. 56, II, § 2º da mesma lei.

Entretanto, conforme dito supra, a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII da citada lei, que se refere ao descumprimento de obrigação acessória, não é cabível no presente caso, restando apenas a Multa de Revalidação, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, relativa ao descumprimento da obrigação principal.

Vale ressaltar que são infrações distintas, uma relativa à obrigação acessória e outra decorrente de descumprimento da obrigação principal.

Frise-se que a exigência de ambas as penalidades tem previsão em lei, nos termos do art. 53, §1º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Às fls. 87/89 do PTA, a Impugnante afirma que nenhuma multa poderia lhe ser exigida, face à impossibilidade de aplicar penalidade à empresa sucessora em virtude de suposto não pagamento de tributo pela empresa sucedida, nos termos do art. 133 do CTN.

Já o Fisco, afirma à fl. 191 dos autos, que no presente caso, a Impugnante, como empresa sucessora, é responsabilizada exatamente pela capitulação por ela citada (inciso I do art. 133 do CTN) e que a interpretação clara e exata deste dispositivo é dada pelo ilustre tributarista Hugo de Brito Machado em sua obra “Curso de Direito Tributário - Malheiros Editores – 28ª Edição”, na qual comenta que no texto do dispositivo citado a palavra integralmente há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente e que, dessa forma, o Código Tributário Nacional imputa ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelo pagamento de tributo devido quanto pela multa fiscal decorrente, sejam de caráter moratório ou punitivo.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

Assim, prevalece a responsabilidade da sucessora também sobre as multas aplicadas sobre a empresa incorporada.

Em se tratando do mérito propriamente dito, conforme já relatado, a autuação versa sobre a constatação da falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, no valor original de R\$ 382.845,72, incidente na entrada no território mineiro de produto relacionado no Convênio ICMS 03/99 (lubrificante derivado de petróleo – Spreitan 3081 NCM 27101932), para contribuinte mineiro, não destinado à comercialização ou à industrialização desse mesmo produto.

Inicialmente, cabe frisar que o art. 5º, § º, item 4 da Lei nº 6.763/75 prevê a incidência do imposto, nos seguintes termos:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

**4. a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; (grifou-se).**

Neste caso, o ICMS cabe ao Estado onde estiver localizado o adquirente, sendo atribuída ao remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento desse imposto, na condição de substituto tributário, nos termos do § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

**§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (grifou-se).**

O acordo celebrado entre os Estados é o Convênio ICMS 03/99, com produção de efeitos a partir de 1º de julho de 1999, o qual disciplinava em sua clausula primeira que:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

I - às operações realizadas com:

a) aditivos, anticorrosivos, desengraxantes, fluidos, graxas e óleos de têmpera, protetivos e para transformadores, ainda que não derivados de petróleo, todos para uso em aparelhos, equipamentos, máquinas, motores e veículos;

b) aguarrás mineral, classificada no código 2710.00.92 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

II - em relação ao diferencial de alíquotas, a produto sujeito a tributação, quando destinado ao consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

III - na entrada de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, quando não destinados à industrialização ou à comercialização pelo destinatário.

Saliente-se que, atualmente, o convencionado acordo está no Convênio ICMS nº 110/07, que revogou o nº 03/99.

No mesmo sentido caminhou a legislação estadual, conforme estabelece o art. 22, inciso III, § 8º, item 1 e 5 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1. conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...)

5. a contribuinte situado em outra unidade da Federação que remeter ao Estado petróleo ou lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E também, art. 1º, inciso II, alínea “b” do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

III - pelo adquirente ou destinatário da mercadoria ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente, nas hipóteses de entrada ou recebimento em operação interestadual de:

(...)

b) petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto, ainda que o adquirente ou destinatário não seja inscrito como contribuinte deste Estado;

Cabe frisar que conforme apontado pelo Fisco e declarado pela empresa destinatária Unifi do Brasil LTDA, declaração esta trazida aos autos pela própria Impugnante (fls. 172/173), o “Spreitan” não é destinado à comercialização ou à industrialização do próprio produto.

A alíquota encontra-se prevista no art. 12, inciso I, alínea “d”, subalínea “d1” da Lei nº 6.763/75 e art. 62 do Anexo XV do RICMS/02:

### Lei nº 6.763/75:

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

### RICMS/02:

Art. 62. Na operação interestadual com lubrificante derivado de petróleo, o valor do imposto a ser recolhido a este Estado, a título de substituição tributária, é o resultante da aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária.

A base de cálculo encontra-se prevista no art. 13, inciso IX e § 15 da Lei nº 6.763/75:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - no recebimento pelo destinatário, situado em território mineiro, de energia elétrica e de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, o valor da operação de que decorrer a entrada, nele incluídos todos os custos ou encargos assumidos pelo remetente ou destinatários;

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Cabe salientar que as notas fiscais constam das fls. 18/53 dos autos.

Em tais documentos, conforme já relatado, há o destaque do ICMS no campo “VALOR DO ICMS” para São Paulo, à alíquota de 12% (doze por cento) e, nos campos “BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO” e “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”, está consignado o valor 0,00 (zero, vírgula zero, zero).

Às fls. 172/173 do PTA, a destinatária mineira Unifi do Brasil LTDA declara que, ao adquirir o produto “Spreitan 3080”, se credita do imposto destacado nos documentos fiscais.

De acordo com a planilha às fls. 16 do PTA (Anexo D – Cálculo do ICMS/ST a Recolher por Documento Fiscal), o Fisco, ao apurar o valor do ICMS devido a Minas Gerais a título de substituição tributária, procede à inclusão do imposto na sua base de cálculo, à alíquota de 18% (dezoito por cento) (valor da nota fiscal dividido por 0,82) e à determinação do valor do ICMS/ST a recolher (valor da Base de Cálculo apurada multiplicado pela alíquota interna – 18% (dezoito por cento)), contudo, sem excluir os 12% (doze por cento) originalmente destacados nas notas fiscais.

Saliente-se que o Fisco informa às fls. 185 dos autos, que o lubrificante de marca “Speitran 3081” (NCM 27101932), de acordo com a sua classificação fiscal, é um produto derivado de petróleo e sua tributação é pertinente ao § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina que nas operações interestaduais de produtos derivados de petróleo que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Sendo lubrificante, derivado de petróleo, entende-se que ocorre imunidade na saída, conforme art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

**b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;** (grifou-se).

Assim, pelo exposto, considerando que o ICMS é imposto “por dentro”, vale dizer, integra sua base de cálculo, entende-se que no caso do presente PTA, quando da aferição da base de cálculo, deve-se excluir o ICMS destacado à alíquota de 12% (doze por cento) para, só então, embutir os 18% (dezoito por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, e para, na apuração da base de cálculo, retirar o imposto destacado à alíquota de 12% antes de embuti-lo à alíquota de 18%, conforme demonstrado pela Assessoria às fls. 217 dos autos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves que, reduziam a multa isolada exigida ao percentual de 20% (vinte por cento), nos termos da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lia Mara Fecci e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 06 de dezembro de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Rodrigo da Silva Ferreira**  
**Relator**

M/R

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.024/12/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172043-11  
Impugnação: 40.010131056-55  
Impugnante: Cognis Brasil Ltda  
CNPJ: 49.865959/0003-40  
Proc. S. Passivo: Daniella Zagari Gonçalves/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT – São Paulo

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e se restringe à aplicação da Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

A autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente na entrada no território mineiro de produto relacionado no Convênio ICMS 03/99.

A Impugnante alega que a multa foi aplicada por consignar em documento fiscal que acoberta a operação o valor da base de cálculo diversa da prevista na legislação, mas que não houve nenhum equívoco na apuração da base de cálculo e que a acusação fiscal é apenas a falta de pagamento do imposto por substituição tributária.

Acrescenta que, além disso, a norma do art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 objetiva punir contribuintes que agem com dolo ou fraude.

A Fiscalização advoga que a penalidade está prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que deve ser imputada quando o contribuinte destacar nas notas fiscais valor da base de cálculo do ICMS/ST diferente do previsto na legislação tributária e que não há erro de capitulação já que o imposto devido por substituição tributária não foi destacado corretamente no documento fiscal e tampouco foi recolhido conforme determina a legislação tributária.

Neste ponto, cabe ressaltar que nas notas fiscais, campos “BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO” e “VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO”, fora consignado o valor 0,00 (zero), conforme fls. 18/53 do PTA.

O dispositivo da multa isolada possuía a seguinte redação, à época:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Deve-se ressaltar que a conduta descrita na norma sancionatória supra é a consignação em documento fiscal de *base de cálculo diversa da prevista na legislação*.

Portanto, a conduta a ser punida é “... consignar em documento fiscal que acobertar a operação... base de cálculo diversa da prevista na legislação”.

Assim, vários são os precedentes reiterados da Câmara Especial, cite-se os Acórdãos 3.658/10/CE, 3.666/11/CE, 3.667/11/CE e 3.739/11/CE, onde defende-se a necessidade de se fazer a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal examinada.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação.

A chamada literal ou gramatical diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN. Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal. Certo é, mas também, há de se ter que, publicada a norma, não se questiona sua validade, considerando o interesse daquele que a redigiu.

Por conseguinte, da análise das decisões desta Casa, acima mencionadas, tem-se que a defesa quanto a não aplicabilidade do dispositivo em comento para os casos em que o contribuinte nada destaca no campo da base de cálculo, advém exatamente pelo fato de que não houve a consignação prevista, reitera-se, constante do tipo. Para melhor compreensão, transcreve-se excerto do Acórdão 3.739/11/CE:

COMO NA PRIMEIRA SITUAÇÃO APONTADA, NÃO HOUVE O DESTAQUE, TAMPOUCO O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST, NÃO SE VISLUMBRA A SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA, OU SEJA, NÃO SE PODE DIZER QUE HOUVE CONSIGNAÇÃO EM DOCUMENTO FISCAL DE BASE DE CÁLCULO DIVERSA, E NÃO HÁ COMO APLICAR A ELA A PENALIDADE PREVISTA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75.

Ou seja, privilegia-se o tipo descrito na norma, a literalidade, quando se defende que “não consignar base de cálculo” possui significado diverso de “consignar base de cálculo diversa”, o que ratifica a conclusão de que a Autuada, ao consignar 0,00 (zero) no campo destinado à informação da base de cálculo, consignou base de cálculo diversa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sob o aspecto da consignação diversa, não há como olvidar que a base de cálculo não foi corretamente consignada na nota fiscal da Autuada. Logo, os fatos subsumem-se à norma legal. As notas fiscais constantes dos autos e a demonstração elaborada pela Fiscalização da base de cálculo devida são suficientemente claras na configuração da irregularidade.

Veja que outro não é o entendimento da Superintendência de Tributação (SUTRI), responsável pela interpretação da legislação tributária no âmbito da SEF/MG. Consoante Consulta Interna nº 040/2012, de 29/05/12, ou seja, após existência do inciso XXXVII do art. 55 da Lei 6.763/75, o dispositivo aplicável *in casu* corresponde ao inciso VII, art. 55 da Lei nº 6.763/75. Confirma-se o seguinte trecho:

AS ALÍNEAS "B" E "C" DO INCISO VII DO ART. 55 TRATAM EM SUA REDAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. PODE-SE DEPREENDER QUE ELAS APLICAM-SE APENAS ÀS SITUAÇÕES EM QUE HOUE ALGUM DESTAQUE DE BASE DE CÁLCULO DE ICMS, OU SEJA, QUE TENHA SIDO DESTACADA BASE DE CÁLCULO DIFERENTE DE ZERO?

(...)

EMBORA NÃO TENHA SIDO PERGUNTADO, VALE RESSALTAR QUE, NA HIPÓTESE DE O CONTRIBUINTE CONSIGNAR NO DOCUMENTO FISCAL BASE DE CÁLCULO IGUAL A ZERO, A PENALIDADE CABÍVEL SERÁ A PREVISTA NO INCISO VII, ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75.

Isso posto, correta é a exigência da multa isolada. Considerando, todavia, que após o lançamento dela, houve alteração do dispositivo, conforme redação dada pela Lei nº 19.978/11, inclusive prevendo percentual menor do que o anteriormente previsto, a questão merece análise específica. Transcreve-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

**Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/01/2012 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011.

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (grifou-se)

Observa-se que a penalidade aplicável por consignar em documento fiscal base de cálculo menor que a prevista na legislação sempre constou na redação do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, estando, a hipótese de incidência claramente tipificada neste dispositivo.

Porém, observa-se que a redação dada pela Lei nº 14.699/03, que produziu efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11, tratou da penalidade como genérica sobre a diferença apurada, mediante aplicação do percentual de 40%.

Nota-se que a redação introduzida pela Lei nº 19.978/11 não cria nova penalidade, trata-se da mesma penalidade. Apenas há, especificada nas alíneas "a", "b" e "c", a graduação da penalidade aplicável para cada uma das diferenças apuradas.

Neste sentido, a hipótese de incidência permanece inalterada, ou seja, por consignar valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação.

Assim, por haver a Impugnante Autuada, consignado nas suas operações, base de cálculo menor que a prevista na legislação, entende-se que aplica-se a penalidade prevista na alínea "c" do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.762/75, exigindo-se 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, cominando, por consequência, em aplicação da penalidade mais benéfica, conforme dispõe o art. 106 do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c - quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

**Sala das Sessões, 06 de dezembro de 2012.**

**Ivana Maria de Almeida  
Conselheira**